

平成 28 年 5 月 31 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部長 紙谷 孝雄

「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に対する意見

貴委員会から平成28年2月4日に公表（平成28年4月22日改訂）された「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下「意見募集」という。）について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

質問 1. どのような立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他）に基づくものか

（コメント）

監査人の立場に基づいてコメントする。

質問 2. 我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発にあたって、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っていくことについて

（コメント）

我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発にあたって、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っていくことに賛同する。

（理由）

収益認識に関する包括的な会計基準がない中で、独自に一から検討していくよりも、国際的な会計基準をベースに検討していくことが合理的であると考えられる。その点、IFRS 第 15 号は、米国会計基準とも文言レベルでも概ね同一の基準となっている国際的な会計基準であり、それを出発点に検討を開始することは、グローバルなレベルでの企業間の財務諸表の比較可能性という観点においても適当である。また、IFRS 第 15 号の開発の議論には、企業会計基準委員会も参加しており、日本の利害関係者から寄せられた意見も一定程度は反映されているものと考えられる。

なお、IFRS 第 15 号の内容を検討の出発点としても、会計基準の開発の具体的な開発の段階で追加のガイダンスや実務上の便法を設けた場合、結果として国際的な会計基準を適用した財務情報と大きく異なることになるおそれがある。このため、実務上の便法等を設ける場合には、会計基準の収益認識に関する基本的な考え方と不整合が生じない

範囲にとどめ、基本的には国際的な会計基準と文言レベルで概ね同一の会計基準の開発を進めていくことが望ましいと考える。

質問 3. 識別された 17 の論点及び適用上の課題の分析の内容について

【論点 4】追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション（ポイント制度等）（ステップ 2）

（コメント）

売上金額に応じて付与されるポイントに関連して、無償で付与されるポイントの取扱いについても検討することが望まれる。

（理由）

売上とは関係なく、例えば会員登録時に無償でポイントが付与されるケースもあると考えられる。IFRS 上、無償で付与されるポイントについては、IAS 第 37 号に従い引当計上の要否を検討することになると考えられるが、付与方法によって適用になる会計基準が異なるにもかかわらず、その後のポイントの管理・使用は一体として行われるため、実務上の課題があると考えられるためである。すなわち、本来、有償ポイントは売価ベースで繰り延べて使用時に売上計上となるはずである一方で、無償ポイントは原価ベースで引当計上し使用時に原価から控除となるはずであるが、通常両ポイントを区分して管理していないため、実務上の課題があると考えられる。

【論点 9①】一定の期間にわたり充足される履行義務（進捗度を合理的に算定できる場合）（ステップ 5）について

（コメント）

日本の企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約基準」という。）の適用範囲に含まれないものの、IFRS 第 15 号上の一定期間にわたり充足される履行義務に該当し進捗度に応じて収益認識される取引についても、具体的な事例を取り上げて検討することが望まれる。

（理由）

一定の期間にわたり充足される履行義務に関しては、日本においても、工事契約に関して工事進行基準により収益認識することを規定した「工事契約基準」等が存在する。しかし、「工事契約基準」は、適用範囲を工事契約及び受注制作のソフトウェア（以下「工事契約等」という。）に限定している。これは、IFRS 第 15 号における“一定の期間にわたり収益が認識される取引”とは、必ずしも適用範囲が同一ではないものと考えられる。具体的な適用範囲の違いとしては、以下の①、②が考えられ、①だけでなく②についても検討課題に含めるべきと考えられる。

- ① 工事契約等に該当し現在の日本基準上は工事進行基準が適用されるものの、IFRS 第 15 号上は要件を満たさないため、“一定の期間にわたり収益が認識される取引”には該当しない場合

② 工事契約の定義に該当しないため日本基準上は工事進行基準が適用されないものの、IFRS 第 15 号上は要件を満たすため、“一定の期間にわたり収益が認識される取引”に該当する場合

①に関する具体的事例については、「顧客仕様のソフトウェア開発」が取り上げられて検討対象とされているが、②については、特に具体的事例を取り上げて検討されていない。

しかし、例えば、業務完了時に報告書の提出が義務付けられているような受託研究や調査業務についても、IFRS 第 15 号では、一定の要件（第 35 項（c））を満たせば、一定の期間にわたり収益を認識することになると考えられるが、日本基準上は、一般に完了時に収益が認識されているものと考えられ、業務プロセスの変更を伴う可能性があると考えられるためである。

【論点 10】一時点で充足される履行義務（ステップ 5）

（コメント）

据付けや試運転作業を伴う精密機器の販売について、履行義務の識別（ステップ 2）についての論点（【論点 3】約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断（ステップ 2））は認識されているが、単一の履行義務と判断された場合の履行義務の充足時点についての論点（ステップ 5）も検討することが望まれる。

（理由）

例えば、精密機器の据付後、買手の要求する精度や動作環境を達成するには一定の時間を要し、その間、他社が納入する機器との調整等を含め売手による追加作業が行われるようなケースにおいて、売手は、買手が精密機器を使用している事実に着目し、精密機器の設置時点で収益を認識している実務もあると考えられるが、IFRS 第 15 号上も同様の処理となるか、それとも検収時点で収益を計上することになるかは判断が難しいケースもあると考えられ、半導体・液晶製造装置や発電設備等の製造業の実務に広範囲な影響を与える可能性があるためである。

また、仮に検収時点で収益を認識するとしても、日本の慣行上、必ずしも検収書が発行されないようなケースもあり、そういった日本の慣行に起因する実務上の諸問題についても検討することが望まれる。

【論点 15】顧客に支払われる対価の表示（ステップ 3）について

（コメント）

具体的事例として、契約の履行義務上のペナルティ（Liquidated damages 等）の支払の表示も考えられる。

（理由）

契約の履行義務上のペナルティ（Liquidated damages 等）の支払は、IFRS 第 15 号上は収

益控除となるケースも多いものと考えられるが、日本の実務上は費用として処理しているケースが多いと考えられる。そのため、売上リベート等と同様に、該当する取引に関する収益やその他の収益を基礎とする業績指標（売上高総利益率）が変更され、業績管理に一定の影響が生じる可能性があるためである。

質問 4. 17 の論点以外の論点に関する適用上の課題

【顧客との契約の識別】

(コメント)

顧客との契約の識別に関する論点を追加することが望まれる。

(理由)

顧客との契約の識別は、会計処理や開示（契約残高、履行義務、残存履行義務に配分した取引価格等）にも影響があり、重要であると考えられる。例えば、IFRS 第 15 号では、契約は、その形式（書面、口頭又は商慣行により黙示的）にかかわらず、法的に強制可能な権利（対価請求権）及び義務（財又はサービスを引き渡す義務）を生じさせるのであれば存在するとされているが、実務上どの時点で契約を識別するかの判断が困難な場合も多いと考えられる。また、正式な契約に至っていない場合には、契約額をはじめ契約条件がきちんと合意されていない場合もあると考えられるため、そのような場合の取扱い（収益の認識時点までには正式契約に至っているケースは多いと考えられるため、特に実務上は、会計処理よりも残存する履行義務の開示上の取扱いについて問題となるケースが多いものと考えられる）についても適用上の課題として認識することが望まれる。

さらに、契約書を取り交わしていない段階で契約を識別することになるのであれば、それらを網羅的に識別し管理していくための仕組みを新たに構築する必要性が生じることも想定され、企業の従来の管理体制（システム等）にも大きな影響を与える可能性があるものと考えられる。また、監査上も検証可能性の観点から懸念が生じる可能性がある。

【一定の期間にわたり充足される履行義務の収益認識に適用される進捗度の測定】

(コメント)

一定の期間にわたり充足される履行義務の収益認識に適用される進捗度の測定に関する論点を追加することが望まれる。

(理由)

日本基準では、進捗度の測定方法として、工事契約については一般的に原価比例法（工事契約基準 15 項では、原価比例法以外に、より合理的に工事進捗度を把握することが可能な見積方法がある場合には、当該方法を用いることができるとされているのみである）が、継続サービスについては定額法が使用されているが、IFRS 第 15 号では、財又はサービスを移転する際の企業の履行をより適切に表す方法を適用する必要がある。そ

のため、どのような進捗度の測定方法がより適切となるのかの検討を要するが、当該判断が難しい場合も少なくない。特に、複数の財又はサービスを結合した単一の履行義務に関する進捗度の判断は難しいものと考えられる。具体的には、クラウドサービス提供契約においてソフトウェアの導入サービスと一定期間のソフトウェアへのアクセス権が単一の履行義務として取り扱われるケースや新規のフランチャイズ契約においてライセンスとコンサルティングサービスが単一の履行義務として取り扱われるケースが挙げられる。そのため、このような判定を行うための業務プロセスの見直しを行う必要性があると考えられるためである。

【IFRS 第 15 号において他の基準書等を参照している項目】

(コメント)

収益認識会計基準の開発において、IFRS 第 15 号の中で他の基準書等を参照している項目については、参照先の規定に関連する現行の日本基準上の取扱いも合わせて検討することが望まれる。

(理由)

IFRS 第 15 号の中で他の IFRS の規定を参照している場合、日本基準に当該参照された IFRS の規定と同様の規定が存在しない場合、あるいはそうした取引を扱っている基準自体が存在しない場合も考えられ、適用対象外となる範囲の取扱いも含め、取扱いが明確でない場合が考えられる。そのため、参照している IFRS と同様の規定もしくは基準がない場合の取扱いや適用対象外となる範囲の取扱いにも配慮して基準開発を行うことが望まれる。

質問 5. IFRS 第 15 号に定められている注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項、およびコストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項について

(コメント)

該当なし

質問 6. その他我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関する意見

(コメント)

我が国において、顧客との契約から生じる収益以外の収益（受取保険金や固定資産の売却）について、実現主義の原則に従って会計処理している実務がある。これらの収益について、収益認識に関する包括的な会計基準の開発と整合的に検討していくことが望ましいと考える。

以上